

□ 邓子基
张丽霞

国民待遇原则与涉外税收优惠政策

一、国民待遇原则的提出

“国民待遇”是国际法中的一个术语。它是国家对外国人待遇的一种标准,属于国家主权的范围。其基本含义是国家给予外国人的待遇不应低于本国人。国民待遇原则广泛地适用于国际经济法、国际贸易法、国际投资法、国际税法、国际司法等领域。

国民待遇原则是我国全方位对外开放、深化市场取向改革必然要遵循的原则之一。党的十四届三中全会决定对外资企业逐步实行国民待遇。近几年来,财税界讨论国民待遇

收优惠的关系,对外资企业还要不要继续实行税收优惠问题,众说不一,尚难形成共识,还需深入研究。

二、目前存在的不同观点

由于对国民待遇的理解不同,在财税界大致有三种观点。第一种观点认为,国民待遇就是对外国人(包括外国法人,下同)给予本国人完全相同的待遇,因此国民待遇原则和涉外税收优惠政策是矛盾的,对外资企业实行国民待遇就要取消涉外税收优惠政策。第二种观点认为,国民待遇是建立在非歧视原则基础上的,其基本含义是对外国人的待遇不应低于本国人,因而国民待遇原则与涉外税收优惠政策并不矛盾,国民待遇原则不排斥给予外国投资者高于内资企业的待遇。第三种观点认为,国民待遇与涉外税收优惠既有矛盾的一面,又有统一的一面,二者是一对矛盾的统一体。

我们持第三种观点。我们认为,对国民待遇法律条文中的“不低于”的涵义,应有一个客观理解。“不低于”的表述不能机械地理解为完全相同,这是显而易见的。但“不低于”也不应作为给予外资企业超国民待遇的理由,因为在国际法中,“不低于”的表述强调的是平等对待、一视同仁,外国人无权要求高于本国人的待遇,本国也无义务给予外国人以优惠待遇。因而,国民待遇原则与涉外税收优惠政策既不是完全矛盾的,又不是完全统一的。显然,涉外税收优惠政策并没有违背国民待遇“非歧视”的宗旨,但又是“平等对待、一视同仁”这一要义的一种偏离。它是发展中国家基于效率的考虑,为吸引外资、发展本国经济而采取的一项政策手段。这样看来,国民待遇原则和涉外税收优惠政策这两者从效率原则看,可以统一于对外资企业在税收待遇上的非歧视;而从公平原则看,两者又表现出矛盾的一面。这就需要根据不同时期的政治经

济形势,对两者辩证地有侧重地加以运用

三、国民待遇与涉外税收优惠的运用

(一)先从国民待遇的理解谈起

国际法没有规定外国人待遇的一般规则,因为这是一国主权范围内的事,但在国际交往中,对外国人的待遇大致形成以下三种标准:国民待遇、最惠国待遇、普遍优惠制待遇。前面提到,国民待遇是指国家给外国人(包括外国法人)的待遇不得低于给予本国国民的待遇;否则,可能招致该外国的报复。依据这一待遇标准,本国政府不得给予外国人低于本国人的待遇,外国人也不得要求高于本国人的待遇。我们认为,对国民待遇的理解应把握以下几点:

1. 国民待遇是一种民事和诉讼方面的待遇。不包括政治待遇,如选举权与被选举权,担任公职的权利以及服兵役的义务。

2. 正由于国民待遇适用于一般民事权利和诉讼权利,所以它不仅是关贸总协定的一个基本原则,而且是遍及国际经济关系各个领域和国际司法的一个基本原则。

3. 国民待遇对象的适用范围不局限于外国自然人和法人,而是广泛涉及外国自然人、外国法人、外国资本、产品、劳务、技术、船舶和其他物品。例如1953年《日美友好通商航海条约》第22条规定:“国民待遇一词系指在缔约国一方的领土内所给予的待遇不低于对该方的国民、公司、产品、船舶或其他物品在相同情形下所给予的待遇。”

4. 国民待遇与最惠国待遇不同,前者依据的是互惠关系,后者不是以事实上的互惠关系,而是以国家间的条约为依据。前者强调对外国人的待遇不低于本国人,后者强调供惠国给予受惠国公民或法人的待遇不低于现时或将来给予任何第三国的待遇。并且,最惠国待遇只涉及国际经济关系的特定领域,如贸易或投资领域。

5. 国民待遇只存在适用领域的不同,不

存在广义、狭义的划分。

(二)税收上的国民待遇原则

国民待遇原则适用于税收领域,集中体现为国际税收协定中的“无差别待遇”(Tax Nondiscrimination)。《OECD范本》和《联合国范本》第24条都规定:缔约国一方国民或无国籍居民在另一方负担的税收或有关条件不应比缔约国另一方国民在相同情况下负担或可能负担的税收或有关条件有所不同或比其更重;这也适用于不是缔约国一方或双方居民的人。通俗地讲,这是指一国政府在对本国国民和外国人课税时,应当一视同仁,以避免税收歧视。

税收上的国民待遇原则或无差别待遇原则包括以下几项内容:(1)国籍无差别。即缔约国一方国民(包括自然人、法人、团体、合伙企业等)在缔约国另一方负担的税收和有关条件,应与缔约国另一方国民一视同仁。(2)常设机构无差别。缔约国一方企业设在缔约国另一方的常设机构,在缔约国另一方承担的税负,不应高于进行同样活动的缔约国另一方企业。(3)费用扣除无差别。在没有隶属关系的正常交易情况下,缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项,在确定该企业应纳税利润时,应像在相同条件下支付给缔约国一方居民一样扣除。同样,缔约国一方企业对缔约国另一方居民的任何债务,在确定该企业应纳税财产时,应像在相同条件下对缔约国一方居民的债务一样进行扣除。(4)企业资本无差别。不应因为企业资本来源不同,而在税收政策以及有关条件方面有所不同,应一视同仁。

(三)税收国民待遇原则与涉外税收优惠的关系

1. 从效率原则看,国民待遇原则不排除涉外税收优惠政策。

国民待遇原则限定了国家主权在对待外国人问题上不得歧视,应给予本国国民相同的待遇,但并没有禁止主权国家自愿给予外

国人超过本国人的待遇。在有关国民待遇原则的各种法律表述中,采用的都是“不得高于”、“不低于”、或是“不应…有所不同或比其更重”的方法,而没有直接做出“必须完全相同的待遇”这类规定。因而,国民待遇原则并不能约束、限制主权国家根据本国具体情况、基于某些特殊原因或为避免双重征税,而对非本国国民就某些方面的便利和照顾采取特别的规定。例如,为了避免两国公民的双重征税,1973年7月20日美国和前苏联签订了关于税收问题的条约,规定对在缔约国对方领土上居留期间的国家职员、教师、科研人员、船员和飞行人员、大学生、实习生和专家、通讯员、新闻记者以及其他人员,相互提供税收优惠。同样,为吸引外资,发展本国经济,在实践中发展中国家往往在某些方面给予外国人高于本国人的待遇。我国从改革开放以来,为吸引外商投资、引进先进的科学技术和管理经验,对外国资本和外资企业采取了优惠税率、再投资退税、亏损结转“免二减三”、“免五减十”等等一系列税收优惠措施。这从效率的角度讲,可以看作是给予外资企业对我国投资环境欠佳的一种补偿。因此,从效率原则看,涉外税收优惠并没有违背国民待遇原则“非歧视”的宗旨。或者说,国民待遇原则不排除涉外税收优惠政策。

2. 从公平的角度讲,国民待遇原则与涉外税收优惠政策又有冲突。

市场经济要求公平竞争,即要求市场主体之间竞争规则的平等和竞争机会的平等。因此,通过公平税负,为企业创造一个公平的外部税收环境是市场经济赋予税收公平的新内容,我们称之为税收的“经济公平”。经济公平强调的就是机会均等,一视同仁。税收的经济公平与税收的国民待遇原则是完全相通或根本一致的,两者都要求不分纳税人的“身份”如何、资本来源如何和所处地区如何,一视同仁、平等对待,在税收负担和纳税手续等方面不应有所差别。只有这样,才能既满足市

场经济公平竞争的要求,又能满足国际协定、条约对国内主权关于外国人待遇上的“非歧视”的法律约束。而涉外税收优惠政策对外资企业的“超国民待遇”却违反了公平竞争、一视同仁的原则,造成了对外不歧视对内却歧视,不仅不利于民族经济的生存和发展,还会引起优惠攀比,“假合资”、“假亏损”,从而加剧税收流失。同时,区域导向的税收优惠政策还会造成地区经济的不平衡发展,也不符合市场规则在各地区的统一,不利于全国统一市场的形成。因此,把国民待遇原则和涉外税收优惠政策放在市场经济的客观环境中具体实施时,就产生了矛盾。前者强调的是一视同仁,后者贯彻的是差别对待。正如我们前面指出的,原则本身和优惠政策是不抵触的,但就原则而论原则,就政策而论政策,或者说把两者放在“真空”中诠释它们的字意,讨论它们的关系是无意义的。制定原则和政策的本身就是为了实施,或者更形象地说,是要落在“实地”上,在具体的经济环境中推行。这时,就不得不考虑其他的经济变量或参数对这两者的影响。正因为国民待遇原则和涉外税收优惠政策不是完全一致的(不抵触并不等于完全一致),所以当客观经济环境出现某一方面的主要矛盾时,可能偏重于一头而弱化另一头;当客观经济环境出现另一方面的主要矛盾时,就要注重另一头而淡化这一头。所以两者虽然共存(因为它们不抵触所以能共存),但不能并举(因为它们不完全一致),而是随着一定时期、按照一定政治经济政策的调整而形成此消彼长、强弱变动的关系。具体地说,当市场发育不完善,又急需大力引进外资、加快对外开放力度以推动本国经济起飞时,应加重涉外税收优惠政策的砝码;而在建立、完善市场经济体制、健全市场法规,公平竞争上升为经济的主要矛盾时,国民待遇原则就会受到“青睐”,从而要淡化涉外税收优惠。我国市场经济的发展,国民待遇原则的引入,正说明了这一规律性。国民待遇这一概念

从“复关”时开始引入,到党的十四届三中全会作为一项决定提出逐步实施,这不是偶然的,而是反映了事物发展的内在规律的要求。

有些学者可能提出疑议,认为“国民待遇”对外不对内,只有在外国产品(企业)进入本国领域时,才存在是否给予“国民待遇”的问题。他们认为,这与对国内各类企业要不要实行“公平税负、平等待遇”是两码事,不能把国民待遇原则与涉外税收优惠政策的关系与税收公平原则牵扯在一起。我们认为,任何一项原则都有它实施的客观环境,国民待遇是要在一国国境内、在国家主权下实施的,它的实施必然在本国人与外国人之间的待遇上形成对比,也必然受到市场经济本质要求的左右。所以单单考虑两者之间关系的相容与否则是不现实的,必须将市场经济条件下的多种原则和现时的中国国情满足这些原则时的能力和困难结合起来,综合权衡,才能做出正确的选择。

总之,我们认为,国民待遇原则与涉外税收优惠政策是一对矛盾的统一体。两者所以能共存,在于它们的统一性,即统一于对外国资本或外资企业税收待遇的非歧视。所以,实行国民待遇不等于取消涉外税收优惠政策。但是,国民待遇原则与涉外税收优惠毕竟不是完全一致的,国民待遇原则要求的是内外平等对待,一视同仁,涉外税收优惠却是一种不平等对待和非一视同仁。因而在市场经济公平税负的前提下,两者又产生了冲突。正是有此矛盾的一面,两者又不能并举,只能在共存的前提下,做一些变通以缓解矛盾。这就要求实行国民待遇原则时,缩小涉外税收优惠程度和调整优惠目标,实行地区淡化、结构优化的转移。

四、我国涉外税收优惠政策的保留和调整

(一)我国现阶段保留涉外税收优惠政策的必要性

1. 从理论上讲,国民待遇原则和涉外税收优惠政策会长期共存,在不同的时期,又此消彼长。

国民待遇原则是国际协定、条约对国家主权的约束,因此,在国际经济交往中必须遵守。同时,涉外税收优惠政策又是发展中国家吸引国际游资、促进重点产业发展、带动经济起飞的有效措施和灵活手段,这也是税收杠杆发挥调节经济作用的体现。正因为国民待遇原则从根本目的看与涉外税收优惠政策并不抵触,所以,从理论上讲,两者会长期共存(尤其是在发展中国家),但两者此消彼长的关系取决于一定时期国家的政治经济形势。

2 从实践上看,我国现阶段仍需保留涉外税收优惠政策。

深化改革、扩大开放是我国“九五”期间以及今后更长时间里的总的方针政策。改革与建设资金仍然十分紧缺,因而,引进外资、加强对外经济技术合作、提高我国经济的国际化程度乃是顺应市场经济发展要求。深化改革、扩大开放、解决我国社会经济发展主要矛盾和主要问题所必需的。应该指出,改革开放以来,我国涉外税收优惠政策在吸引外资、促进经济发展方面的成绩是有目共睹的,虽然在这一过程中显露出一些弊端,但不可因噎而废食。我们承认,涉外税制只是决定外商投资环境的因素之一,国际资本在对投资区域选择时,要综合考虑一国的发展前途、政局、市场、法制和制度完善程度、政府办事效率、资源条件、劳动力素质、基础设施以及税收待遇等等因素。尽管目前我国投资环境已有明显改善,但与发达国家相比,差距仍很大。法制不健全、市场不完善、政府办事效率有待提高、政策透明度不够、基础设施亦不尽如人意,等等。因而,如果现时取消涉外税收优惠政策,外商投资的积极性必然受到影响。为了进一步吸引外资,并作为外商在我国投资环境欠佳的一种补偿,保留涉外税收优惠是必需的。

3. 从政策的连续性、稳定性方面考虑,也需要保留涉外税收优惠政策,并在此基础上逐步调整

如果突然取消涉外税收优惠政策,影响的不仅仅是税收因素本身,更重要的是影响到外商的心理预期,对中国的政策做出朝令夕改的判断,从而只能使外商止步不前。况且,现在东南亚各国如泰国、菲律宾、越南等国以税收优惠政策竞相吸引游资,发展他们本国的经济。如果我国取消涉外税收优惠,外资就会流到更有吸引力的国家去。

(二)我国现行涉外税收优惠政策的调整

从总体上看,我国涉外税收优惠政策的调整要服从和服务于市场经济的公平税负、平等竞争和优化产业结构的要求。为此,应进行结构优化、地区淡化的目标转移。

1. 优惠的目标,统一到贯彻产业政策上来。

根据当前形势的发展,把过去区域导向的优惠政策转到产业导向上来。即不分地区,实行内外资统一的以贯彻产业结构优化为目标的税收优惠制度。只要是符合国家产业政策的企业和项目,不分内外资,享受同样的优惠待遇,从而使内资企业(特别是国有企业)与外资企业能站在同一起跑线上公平竞争。这样,优惠的范围就扩大到全国。不仅内资企业在贯彻国家产业政策中将得到比过去更大的所得税优惠,而且外资企业享受的地域范围优惠比现在更广。具体做法是:按照国家产业发展序列要求,对能源和原材料工业、交通运输和农林水利等基础工业和基础设施,高新技术企业、先进技术产业和产品出口企业以及其它亟需发展的产业和项目,可根据需要给予不同程度的税收优惠。对一般加工工业,特别是劳动密集型产业,则属于控制发展范围,不应再予优惠。

2. 优惠的地区应只保留五个经济特区和上海浦东新区。

现存对沿海、沿边、沿江、特区和开发区

的多层次优惠,暴露的弊病越来越多,因此建议只保留五个经济特区和上海浦东新区的优惠政策,苏州“新加坡工业园”,可比照经济特区和浦东新区办理,2000年以前不能动。其他地区统一归并到全国范围的产业政策优惠上来。之所以暂时保留五个经济特区和上海浦东新区的优惠政策,一是出于政策的连续性、稳定性的考虑,因为这些地区是外资的集中地,如若立即取消优惠,影响面广、震动比较大;二是在2000年前不改变优惠政策,还可以继续完成历史赋予这些地区的各种使命,继续充当中国改革开放的“窗口”、“试验田”和“排头兵”;三是在政治上也有利于香港回归后的繁荣与稳定。因为从1997年到2000年可以说是一段比较特殊和关键的时期。

至于中西部地区,经过产业导向的税收优惠政策调整后,可以在很大程度上拉平地区间的政策待遇,对于这些地区的长期发展是有利的。但由于历史原因和过去政策造成的中西部与东南沿海地区发展的不平衡,可以考虑通过中央转移支付或适当向国际国内借债的筹资方式,加以缓解,特别是对西部省区的基础设施建设应加大投资力度,而不宜利用地区税收优惠政策加以引导,因为西部地区天然的投资环境(主要是地理位置、交通运输、劳动力素质、市场开发程度等因素)较差,利用税收优惠政策导向可能是代价巨大而成果不大,成本——收益对比不经济。

参考文献:

① 高等政法院校规划教材《国际法》,主编王献枢,副主编刘海山,中国政法大学出版社1994年7月第1版,第273—275页。

② 高等学校法学教材《国际法》,主编王铁崖,法律出版社1981年7月第一版,1995年6月第21次印刷,第255—256页。

③ 国际税收协定《OECD范本》和《联合国范本》第六章第二十四条。

作者单位:厦门大学财政科学研究所

(责任编辑:安莹)